

**Audience publique du 16 février 2011**

Recours formé par  
Monsieur et Madame Francis WILHELM-SMITH, Brighton (Etats-Unis)  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 27048 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 29 juin 2010 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur Francis WILHELM et son épouse, Madame Wendy SMITH, demeurant ensemble à USA 48116 Brighton, Mi, 3888, Aberdeen Lane et ayant élu domicile en l'étude de Maître WINANDY, sise à L2540 Luxembourg, 18-20, rue Edward Steichen, tendant à la principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision sur réclamation du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 mai 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 juillet 2010 ;

Vu le mémoire réplique déposé par Maître Jean-Pierre WINANDY au nom de Monsieur Francis WILHELM et de Madame Wendy SMITH en date du 22 juillet 2010 au greffe du tribunal administratif ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Marc DAUBENFELD, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 17 janvier 2011 ;

---

Vers la fin de l'année 1987, Monsieur Francis WILHELM fut détaché par son employeur, la société Guardian Industries, vers le Luxembourg pour y occuper un poste, de sorte à avoir déménagé avec sa famille au Luxembourg où il est resté jusqu'au 21 juin 1991, date de son retour aux Etats-Unis.

Le 29 avril 1993, le bureau d'imposition 1 de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes émit à l'encontre des époux WILHELM-SMITH le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 1988, tandis que les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1989 à 1991 furent tous émis en date du 16 septembre 1993.

Par courrier du 22 janvier 2010, les époux WILHELM-SMITH, par l'intermédiaire de leur litismandataire, firent introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes à l'encontre des 4 bulletins ci-avant visés.

Par décision du 7 mai 2010, le directeur de l'administration des Contributions directes rejeta la réclamation ainsi introduite pour les motifs suivants :

*« Vu la requête introduite le 22 janvier 2010 par Maître Jean-Pierre Winandy, au nom des époux, le sieur Francis WILHELM et la dame Wendy SMITH, demeurant actuellement à USA-48116 Brighton, pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu de l'année 1988, émis le 29 avril 1993, et des années 1989, 1990 et 1991, tous émis le 16 septembre 1993 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est pas incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y pas lieu de la refuser ;*

*Considérant qu'aux termes des §§ 228 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours figurant aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification, qui en cas de simple pli postal, est présumée accomplie le troisième jour après la mise à la poste ;*

*Qu'en vertu de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24.10.1978 portant exécution du § 211 AO, la notification est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste ;*

*Considérant que le bulletin litigieux de l'impôt sur le revenu de l'année 1988 a été notifié le 5 mai 1993 ; qu'ainsi le délai a expiré le 5 août 1993 ;*

*Considérant que les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1989, 1990 et 1991 ont été notifiés le 21 septembre 1993 ; qu'ainsi le délai a expiré le 21 décembre 1993 ;*

*que les réclamations sont donc tardives ;*

*Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion ;*

*Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion suivant les §§ 86 et 87 AO ;*

*Considérant qu'aux termes du § 252 AO les réclamations tardives sont irrecevables (...) ».*

Par requête déposée le 29 juin 2010 au greffe du tribunal administratif, les époux WILHELM-SMITH ont fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des seuls bulletins critiqués.

a) Quant à la recevabilité :

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Il n'y a partant pas lieu de se prononcer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours principal en réformation pour ne pas avoir été introduit en conformité avec l'article 2 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

Ainsi, la partie étatique fait plaider que les bulletins « *attaqués* » n'auraient pas été produits par les demandeurs à l'appui de leur recours, de sorte que l'Etat n'aurait pas été en mesure d'assurer utilement sa défense dans le présent litige.

Dans le cadre de leur mémoire en réplique, les demandeurs versent les bulletins en question et rétorquent qu'ils se seraient en tout état de cause trouvés en possession de l'Etat.

Il convient de prime abord au tribunal de constater que la partie étatique, en employant le terme « *bulletins attaqués* », semble suggérer que le recours sous analyse viserait les bulletins d'impôts sur le revenu des années 1988 à 1991.

Or, force est de constater que la requête introductive d'instance porte à sa première page la mention que les parties demanderesses entendent introduire un recours contre « *la décision sur réclamation du directeur des contributions datée du 7 mai 2010* ».

Ainsi, l'affirmation de la partie étatique selon laquelle les bulletins d'impôts sur le revenu des années 1988 à 1991 seraient attaqués en l'espèce doit être rectifiée dans la mesure où l'objet du présent recours est la seule décision sur réclamation du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 mai 2010, décision qui, quant à elle, était jointe à la requête introductive d'instance et mentionnée sur le bordereau des pièces.

Par ailleurs, les pièces versées à l'appui du recours ont été complétées lors du dépôt du mémoire en réplique par une copie des bulletins de l'impôt sur le revenu litigieux et les instructions en langue allemande au sujet des voies de recours.

Dès lors, la partie étatique n'a pas pu se méprendre quant à la portée exacte du recours, de sorte qu'il échet, en application de l'article 29 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions de l'ordre administratif, aux termes duquel « *l'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* » de rejeter ce moyen d'irrecevabilité.

La partie étatique ayant par ailleurs été à même d'exposer et de produire tels arguments et pièces que la défense de ses droits et intérêts lui a fait considérer comme nécessaire et utiles, il y a lieu de déclarer le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi, recevable.

b) Quant au fond :

A l'appui de leur recours, les demandeurs contestent tant l'existence-même que la validité des instructions sur les voies de recours devant figurer au verso des bulletins d'imposition. Dans cet ordre d'idées, ils affirment d'abord que les bulletins d'impôts litigieux leurs adressés n'auraient pas repris de telles instructions et estiment de ce fait que sa réclamation introduite en date du 22 janvier 2010 auprès du directeur de l'administration des Contributions directes doit être déclarée recevable pour avoir été introduite dans les délais utiles.

La partie étatique, quant à elle, ne prend pas position quant à la prétendue non-indication des voies de recours sur les bulletins d'impôts litigieux.

En ce qui concerne les instructions sur les voies de recours devant figurer sur les bulletins litigieux, le § 211 (2) AO prévoit en son point 1. que :

« (2) *Sie (die Steuerbescheide) müssen ferner enthalten:*

*1. eine Belehrung, welches Rechtsmittel zulässig ist und binnen welcher Frist und bei welcher Behörde es einzulegen ist. ».*

Conformément au libellé de cette disposition, les bulletins d'impôts doivent contenir une instruction sur les voies de recours, laquelle doit comporter les informations nécessaires au contribuable sur trois éléments, à savoir la nature de la voie de recours ouverte, le délai de recours et l'autorité administrative destinataire de cette voie de recours.

En l'espèce, il ne se dégage pas des pièces versées en cause, et plus particulièrement des bulletins produits par les parties demanderesse, que lesdits bulletins contenaient l'instruction sur les voies de recours telle que prévue par le § 211 (2) AO précité. Ainsi, et encore que l'article 8, alinéa 5 de la loi du 21 juin 1999 précitée impose à l'autorité administrative qui a posé l'acte visé par le recours de déposer le dossier fiscal au greffe, l'Etat n'a en l'espèce ni versé le dossier fiscal contenant lesdits bulletins d'impôts, ni d'ailleurs pris position quant à la non-indication alléguée des voies de recours, de sorte que le tribunal n'est, en l'état actuel d'instruction du dossier par l'Etat, pas en mesure de vérifier l'existence effective de l'indication de ces voies de recours sur les bulletins d'impôts litigieux.

Dès lors en l'état actuel de l'instruction du dossier et au vu des contestations non éternées des parties demanderesse, le tribunal est amené à retenir que tant le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 1988, émis le 29 avril 1993, que les bulletins d'impôts sur le revenu des années 1989, 1990 et 1991, tous émis le 16 septembre 1993 ne contenaient pas l'indication sur les voies de recours telle que prévue par le § 211 (2) AO.

Or, en l'absence d'indication des voies de recours sur les bulletins d'impôt litigieux, le §246 (3) AO dispose que :

*« (3) Fehlt in einem Bescheid eine Rechtsmittelbelehrung oder ist sie unrichtig erteilt, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt (...) ».*

Au vu de la disposition qui précède, les délais de recours n'ont en l'espèce pas pu commencer à courir, de sorte que c'est à tort que le directeur de l'administration des Contributions directes a retenu que les réclamations introduites par les époux WILHELM-SMITH sont tardives.

Au vu de l'ensemble des développements qui précèdent et sans qu'il ne soit besoin de statuer plus en avant, il y a lieu de réformer la décision directoriale du 7 mai 2010 et de déclarer les réclamations introduites contre les bulletins d'impôts sur le revenu des années 1988 à 1991 par les époux WILHELM-SMITH recevables et de renvoyer le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

quant au fond, le dit justifié, et par réformation de la décision directoriale incriminée du 7 mai 2010, déclare les réclamations introduites par les époux WILHELM-SMITH contre les bulletins d'impôts sur le revenu des années 1988 à 1991 recevables et renvoie le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause;

dit qu'il n'y pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 16 février 2011 par :

Marc Sünner, premier juge,  
Claude Fellens, premier juge,  
Thessy Kuborn, juge

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann

s. Marc Sünner

**Reproduction certifiée conforme à l'original**  
Luxembourg, le 16 février 2011  
Le Greffier du Tribunal administratif